

职业会计师行为准则 之解读

王丹芳 陈汉文

独立性是注册会计师职业的灵魂,丧失了独立性也就丧失了社会公众对注册会计师的信任。随着审计舞弊案例的频繁曝光,人们对注册会计师执行业务时的“独立性”再次提出质疑。美国证券交易委员会(SEC)、美国注册会计师协会(AICPA)、国际会计师联合会(IFAC)等监管部门和职业团体纷纷着手修订独立性准则。本文就IFAC于2001年11月颁布的“职业会计师行为准则”修订案中所涉及的独立性问题加以评介,以期对我国注册会计师职业道德规范建设有所启示。

关于认证业务——扩展独立性应用的范围

20世纪90年代以来,现代信息技术的发展和知识经济浪潮对审计服务的提供者产生了极大的影响,传统的财务报表审计服务的需求有限,很难再有大幅度的增长,造成了审计收入停滞不前甚至下滑的困境。而信息使用者信息需求范围的扩大以及对信息相关性的关注则向审计服务的提供者提出了挑战。面对这种变化,国际注册会计师职业界对传统审计进行了创新发展,提出审计未来发展的方向是认证服务。如IFAC在其新颁布的准则中认为,判断一项特定的业务是否属于认证业务取决于它是否满足以下条件:存在三方当事人,即职业会计师、承担责任的当事人和潜在的使用者;业务涉及特定的主题事项;存在恰当的执行相关业务的准则;有既定的业务执行程序;得出一定的结论。认证服务包括鉴证服务(attestation)和编报服务(compilation)等。鉴证服务又包括审计(audit)、检查(examination)、复核(review)以及应用商定程序(agree-upon procedures)等。社会公众对认证结果的信任来源于会计师在执业过程中的客观、正直,而客观、正直是一种精神状态,难以直接度量。因此,为了确保公众的信任并保护公众的利益,IFAC要求,在执行所有认证业务时,

事务所和认证团队均应独立于客户,而且强调形式上的独立性。IFAC在新的准则中将独立性要求从原有的鉴证业务进一步扩展至认证业务,适应了职业发展的需要。

独立性准则的三大特色

在IFAC新修订的准则中,提出了遵循独立性的不同主体、执行不同认证业务时的不同层次的独立性要求,并引入了一个分析独立性的框架。这三方面的特色使该准则更具可操作性。

(一)独立性的遵循主体

IFAC根据同认证业务相关程度或影响能力的大小,将独立性的遵循主体划分为三个层次:

1. 认证团队(assurance team)。分为三部分:(1)所有参与认证业务的职业人员;(2)事务所内部能够直接影响认证业务结果的人员,包括:对认证业务的合伙人执行直接的监督、管理或其他监控,或对该合伙人的报酬具有建议权的人员,对认证业务的执行提供技术、行业特殊问题的咨询服务的人员,对认证业务施行质量控制的人员;(3)当涉及审计业务时,认证团队还应包括联营事务所中所有能够直接影响审计业务结果的人员。

2. 事务所(firm)。指单个会计师执业的事务所或职业会计师组建的合伙、公司制事务所。

3. 联营事务所(net work firm)。指与执行业务的事务所共同受第三方控制或拥有所有权或管理权的主体,或者被理性的拥有所有相关信息的第三方合理地推定为事务所的全国性或国际性组织的一部分。

(二)分层次的独立性

IFAC认为,对相关人士提出独立性要求的基本出发点是

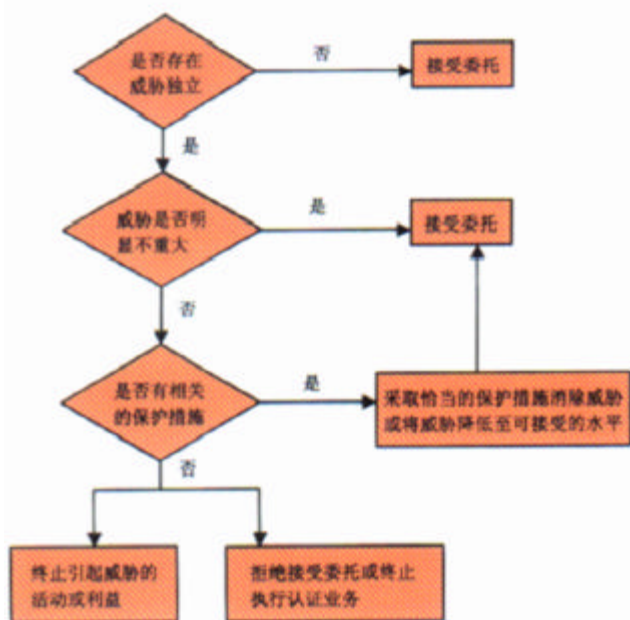
为了维护公众的利益。因此,根据认证客户的类型、不同认证业务所涉及公众利益的广泛性、认证报告所承担的社会责任的重大性等因素,IFAC对不同情况下的独立性提出了以下不同程度的要求。

1.当认证业务的客户是事务所的审计客户时,无论事务所提供的是何种类型的认证业务,认证团队、事务所及联营事务所都必须独立于该客户。

2.当认证业务的客户不是事务所的审计客户,应根据所提供认证业务的不同类型确定其应遵循的独立性要求:(1)对所提供的认证业务相关的报告使用者未加以明确的限时时,要求认证团队和事务所(未要求联营事务所)必须独立于认证客户;(2)对所提供的认证业务相关的报告使用者有明确的限时时,只要求认证团队必须独立于该客户,但同时要求事务所同认证客户间不存在重大的直接或间接的财务利益。同时,若认证业务的客户不是事务所的审计客户,则只有当事务所认为联营事务所的利益或关系可能对独立性产生威胁时,才要求事务所作出恰当的判断与考虑。

(三)保证独立性的分析框架

IFAC认为,独立性应随着业务类型、环境的不同而有不同的具体内容,要制定一个囊括所有情况的独立性准则是不现实的。行为准则的目的只是制定一系列的原则性要求,以便各决策主体在碰到具体问题时,可运用这些原则具体分析具体问题,而单纯的根据准则所列举的例子行事是远远不够的。为了确保独立性准则的可操作性,IFAC引入了一个分析独立性的概念性框架,可简单用图例示如下:



保证独立性时,应首先评估是否存在可能威胁独立性的因素,然后确定是否存在可以将独立性降低至可接受水平的保护措施,最后决定是接受还是拒绝委托或是退出该业务。同时,准则还列举了以下一些可能威胁独立性的因素及可运用的保护措施。

1.威胁独立性的因素。(1)自身利益威胁(self-interest threat)。当事务所或认证团队的成员在认证客户中持有财务利益,或者他们的个人利益同认证客户的利益发生冲突时,将产生自身利益威胁。比如:在认证客户中拥有直接的财务利益或者是重大的间接财务利益;为认证客户或其董事、高级管理人员提供借款、担保或者对其负有贷款或由其提供担保;过分依赖于从某一认证客户处收取的费用;担心失去某一认证业务;同某一认证客户之间存在潜在的雇佣关系;存在同认证业务相关的或有收费。(2)自我复核威胁(self-review threat)。当下列情况出现时,可能产生自我复核的威胁:在对某一认证业务作出结论时,需要对以前执行的认证业务或者非认证业务的结果或判断进行重新评估;认证团队的成员曾经是认证客户的董事、高级职员,或者担任对认证业务所涉及的主题事项能够施加影响的职位。(3)倾向性威胁(advocacy threat)。当事务所或者认证团队的成员对认证客户的立场或观点持支持态度,而这种支持可能对其应有的客观性产生威胁,比如:参与认证客户股票或其他证券的交易或向他人推荐;在认证客户与第三方的诉讼或争端中充当认证客户的辩护人。(4)亲密关系威胁(familiarity threat)。由于同认证客户、认证客户的董事、高级职员或者雇员间存在亲密的关系,可能导致事务所或认证团队偏向于客户的利益,形成亲密关系威胁。比如:与认证团队成员关系密切的家庭成员担任认证客户的董事、高级职员、或能够对认证业务施加直接重大影响的职位;认证客户的董事、高级职员、或能够对认证业务施加直接重大影响的员工是会计师事务所的前任合伙人;认证团队的高层人员与认证客户存在长期交往;接受认证客户或其董事、高级职员或能够对认证业务施加直接重大影响的员工的贵重礼品或超乎合理的款待。(5)胁迫威胁(intimidation threat)。当认证团队的成员受到来自认证客户的董事、高级职员或雇员包括实质上或者形式上的威胁而偏离其应有的客观和履行应有的职业怀疑时,就产生了胁迫威胁。比如:在会计政策问题上与认证客户存在意见分歧而受到解聘威胁;受到认证客户降低收费的压力而不恰当地缩小工作范围。

2.保护措施。在运用保护措施将独立性威胁降低至可接受水平时,应当从理性的、拥有所有相关信息的第三方的角度出发,以确保形式上独立。为此要综合分析威胁的显著性、认证业务的类型、认证报告的潜在使用者和事务所的资本结构,

具体可运用的保护措施主要有三大类:(1)由职业、立法或者法规制定的保护措施,比如:职业进入的门槛、后续教育、职业标准、监督、惩戒、事务所质量控制系统的外部复核、对事务所独立性要求的法律规定。(2)认证客户内部的保护措施,比如:对事务所的委托必须经过管理层以外的其他人的同意或认可;拥有足够的管理人员,避免要求认证团队的成员代行管理职能;完善的公司治理,如审计委员会的建立;确保认证客户承诺公允报告的政策或程序;合理的内部程序以保证客观地选择非认证业务。(3)事务所内部系统和流程提供的保护措施。

若干问题的分析

在最近曝光的审计案例中,财务利益、非认证服务以及事务所同审计客户间的长期关系对独立性的威胁越来越明显,对此,IFAC也明确表达了所持的观点。

(一)关于财务利益

注册会计师在认证客户中拥有财务利益,长期以来都被视为是影响独立性最主要的威胁。

在修订的准则中,IFAC依旧延续原来的观点,认为直接或重大的间接的财务利益将威胁独立性。同时,新准则更侧重于提供一个分析的框架,认为应综合考虑财务利益的持有者、财务利益的重大性和财务利益的类型(直接或间接)等三个方面,以确定财务利益对独立性的不同影响程度,并相应地采取严宽程度不同的保护措施。例如,认证团队成员的配偶、由其供养的人员所持有的财务利益被视同为该成员持有;判断直接、间接财务利益的标准是,持有者是否对该财务利益拥有控制权;认证团队(含配偶、由其供养的人员)持有的直接财务利益应在开始执行业务之前全部处置,才足以保证消除威胁,而认证团队的近亲(如父母、兄弟姐妹等)持有的直接财务利益只要部分处置,达到不重大时,就可认为已经消除威胁。

(二)关于非认证服务

由执行认证业务的注册会计师同时提供非认证服务是否会影响会计师的独立性,长期以来都是争论的焦点。在最近曝光的审计案例中,也都存在注册会计师同时执行审计和咨询业务的情况,这使得对这一问题的讨论更为激烈。IFAC原先的立场是,执行认证业务的注册会计师为认证客户提供的其他非认证业务(大多为咨询业务),只要是没有参与管理决策或不承担决策责任,注册会计师的独立性不因提供管理咨询而受到损害。原则上,提供其他专业服务不是判断注册会计师是否独立的一个关键因素。不过,注册会计师应尽量避免超越管理咨询职能而涉入管理的职能。然而,在强大的压力下,现在

IFAC对这一方面的限定比原来更为严格了。如新准则不再提出“提供其他专业服务不是判断注册会计师是否独立的一个关键因素”这一观点,而是列举了注册会计师应拒绝提供非认证业务的某些情况(或者可提供服务但应同时立即退出认证业务):(1)批准、执行或完成一项交易,或代表客户行使代理权或取得相关的权利;(2)决定应采纳的事务所提供的具体建议;(3)以管理层的身份向公司治理中的监管者提供报告。

对其他领域的服务,IFAC认为,若提供服务的对象是审计客户,最容易形成对独立性的威胁,应考虑非认证服务是否涉及认证业务的主题事项;若与其无关,则通常认为威胁是不显著的;若相关,则应采取恰当的保护措施以将威胁降低至可接受的水平;若威胁非常严重的,以至于不存在相关的保护措施可以将其降低至可接受水平,则应考虑拒绝提供该项服务。

(三)关于高层人员同认证客户间的长期关系

IFAC认为,对同一认证业务长期指派相同的高层人员容易产生亲密关系威胁,当这种威胁被认为并非显著的不重大时,应轮换认证团队的高层人员,或由其他非认证团队的人员对该高层人员的工作进行复核或提出建议,或执行独立的内部质量复核。如果审计客户是上市公司,对上市公司执行审计业务时,一旦存在长期的关系(无论是否重大),负责该业务的领导合伙人必须在少于7年的期间内进行轮换,同时,被轮换下来的合伙人在至少2年内不能重新担任该业务的领导合伙人。如果事务所的规模较小,或者合格的可供轮换的合伙人不多时,可以采用诸如由认证团队外部的职业会计师或者事务所外部的会计师对该领导合伙人的工作加以复核,或者提出建议。

(作者单位:厦门大学会计系)

